

連結納税制度を見直し 「グループ通算制度」導入へ ～選択済みでも未選択でも、対応検討が必要～

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ 大野 久子

1. はじめに

平成14年（2002年）に創設された連結納税制度について、平成30年（2018年）11月から専門家会合での議論が行われていたが、令和元年（2019年）8月27日の税制調査会にて、その検討結果「連結納税制度の見直しについて」¹（以下「本報告」）が報告された。これによると、現行の連結納税制度（以下「連結納税制度」又は「現行制度」）を大幅に見直し、グループ通算制度（仮称、以下「グループ通算制度」又は「新制度」）に根本的に変更する方向性になっている。さらに、9月2日に財務省のウェブサイト²に公開された経済産業省の令和2年度税制改正要望²には連結納税制度の見直しが含まれておりその可能性が現実味を帯びてきた。

本報告により見直し後の制度とされたグループ通算制度は、グループ内の各法人が納税主体となる単体申告であり、この点連結納税制度とは大きく異なる。ただし、連結納税制度の最大のメリットであるグループ内の損益通算は残される見込みである。また、グループ通算制度への移行と同時に、主に制度開始・加入時等の資産の時価評価や欠損金の取扱いにおいて、組織再編税制との整合性を考慮した内容への見直しが予定されており、注目

に値する。

以下、本報告の主要な内容を紹介し、考察する。詳細な内容は本報告本文をご参照いただくと共に、最終的には、12月に公表される見込みの令和2年度税制改正大綱及び令和2年（2020年）3月に成立予定の税制改正関連法でご確認いただきたい。

2. 見直し案（グループ通算制度）の概要

本報告における連結納税制度の見直しは、現行制度における事務負担の軽減を図るための簡素化、そしてグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点からの見直しを行う観点から、連結納税における連結申告をやめて単体申告にするという根本的な見直し内容となっている。

連結納税の最大のメリットである損益通算、すなわち、グループ内の所得と欠損を相殺できる仕組みは残される。ただし、事務負担軽減のため、修正の場合にも損益通算額を原則として当初申告額に固定することが検討されている。新制度の主な項目についての検討内容は次のとおりである。

項目	現行制度（連結納税制度）	新制度（グループ通算制度）
納税単位	連結納税グループ（連結申告により、連結親法人が納税主体）	各法人（個別申告方式）
適用	選択制（承認申請を行い国税庁長官の承認を受ける）	同左
青色申告	青色申告とは別個の制度（青色申告とおおむね同等の要件が必要）	青色申告（新制度の承認を受けた場合青色申告の承認を受けたとみなされる）
グループの捉え方	完全支配関係のある企業グループ（外国法人等を除く）	同左
事業年度	親法人の事業年度に統一	同左
損益通算	行う（連結申告により合算）	行う（欠損金・繰越欠損金を各所得法人の所得金額等の比で配賦するプロラタ方式）
所得・税額控除の個別項目の計算	グループ全体で計算する項目と、各法人において計算する項目がある。	基本的に各法人における計算になることが検討されているが、グループ全体計算の要素を考慮すべきとされている項目もあり、詳細は未定である（⇒4参照）

1 「連結納税制度の見直しについて」（内閣府ウェブサイト（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1zen24kai1.pdf>））
 2 「令和2年度税制改正（租税特別措置）要望事項」（財務省ウェブサイト（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/request/medi/02y_medi_k_07.pdf））

修正 ^(*)	グループ全体で計算	損益通算できる損失等の額を原則として当初申告額に固定 法人税の負担を不当に減少させることとなると認められるときは、職権更正において、プロラタ方式で再計算
連帯納付責任	有	同左
包括的租税回避防止規定	有	同左

(*) 税務調査が行われた後の修正申告又は更正・決定

3. 新制度開始・加入時における時価評価課税及び欠損金等の制限等

現行制度においては、制度適用開始やグループに新たに加入する子法人については、保有資産の時価評価を行い含み損を清算してから連結納税に参加することとされており、また、開始・加入前の欠損金も切り捨てられることとされている。ただし、一定の要件を満たすもの（特定連結子法人）については当該資産の時価評価・欠損金の切捨ての対象外とされている。また、連結親法人についても、当該資産の時価評価・欠損金の切捨ての対象外とされている。

新制度においては、開始・加入時における資産の時価評価・欠損金の取扱いについて、組織再編税制との整合

性を重視する内容に変更されることが検討されており、この考え方が大きく変更される見込みである。

(1) 制度適用開始時

親法人については、現行制度では制度適用開始時に含み損益や開始前の欠損金の利用が制限されることはないが、新制度では場合により一部制限が課される可能性がある。

子法人については、時価評価については現行よりも対象が縮小するが、持ち込まれた含み損益については利用制限がある場合があり、開始前欠損金の利用制限がある場合もある。制限の有無の判定の方法が組織再編税制と整合性を取る方向に変更される予定であり、注意が必要である。

法人	現行制度	新制度	
		資産の時価評価	含み損益・開始前の欠損金
親法人	・時価評価対象外 ・含み損益・欠損金の利用制限無し	時価評価対象外と思われる (本報告では言及なし)	
子法人	【特定連結子法人】 ・時価評価対象外 ・含み損益・欠損金の利用制限無し 【それ以外】 ・時価評価対象 ・欠損金の利用を制限	完全支配関係の継続要件 ^{(*)5} に該当	時価評価対象外
			親法人との支配関係 ^{(*)6} が5年以内
		完全支配関係の継続要件 ^{(*)5} に該当しない	時価評価対象
		欠損金の利用を制限	

(*)1 一定の要件：本報告では子法人と同様の取扱いとされているが、具体的な取扱いは明らかでない。

(*)2 含み損益の利用の一部制限：組織再編税制における特定資産譲渡等損失額の制限を踏まえ、開始・加入後の特定資産譲渡等損失については損金不算入、含み益の実現益は投資簿価修正の対象から除く方向で検討されている。

(*)3 欠損金の利用の一部制限：親法人との間の支配関係が生じた事業年度前に生じた欠損金及び特定資産の譲渡等損失から成る欠損金の利用の制限を内容とする。この結果、資本関係が生じた事業年度以後の欠損金で特定資産譲渡等損失から成る金額以外のものは、SRLYルールの下で利用可能になると考えられる。

(*)4 SRLYルール (Separate Return Limitation Year Rule)：欠損金の繰越控除を自己の所得の範囲内に限定するルール。以下同じ。現行制度では特定連結子法人の開始・加入前の欠損金に課されているが、本報告では親法人の欠損金にも課することも検討される一方、親法人の欠損金には課さない案との両論併記となっている。

(*)5 完全支配関係の継続要件：完全支配関係がある法人間の適格組織再編成と同様の要件とされており、完全支配関係の継続見込みを意味すると考えられる。

(*)6 親法人との支配関係：組織再編税制との整合性を取るため、含み損益・欠損金の取扱いにおいては、支配関係（50%超の資本関係）で判定することとされている。

(*)7 共同事業性：共同事業要件をグループ内のいずれかの法人との間で共同事業性があるかどうかにより判定することとされている。

(*)8 このうち、構造的損失発生事業を行う法人については、加入後に発生した欠損金についても損益通算の対象外とされ、SRLYルールが適用される方向で検討される。

(2) 子法人加入時

グループに子法人が加入する場合の資産の時価評価、含み損益・加入前の欠損金の取扱いについても、現行制度では加入の方法により特定連結子法人とそれ以外に分

け、取扱いが決められていたが、新制度では次のように組織再編税制と整合性を取る方向での見直しが検討されている。

法人	新制度			
	資産の時価評価		含み損益・加入前の欠損金	
グループ内 新設法人	時価評価対象外			
再編当事者 として加入 した当事者	適格組織再編成により加 入した再編当事者	時価評価 対象外	親法人との支配関係 ^(※6) が5年超	含み損益の利用・欠損金の持込みに制限なし（持ち込んだ欠損金についてはSRLYルール ^(※4) ）
			親法人との支配関係 ^(※6) が5年以内	
	非適格組織再編成により加入した再編当事者	時価評価対象	欠損金の利用を制限	
その他	適格組織再編成と同様の要件 ^(※9) に該当	時価評価 対象外	親法人との支配関係 ^(※6) が5年超	含み損益の利用・欠損金の持込みに制限なし（持ち込んだ欠損金についてはSRLYルール ^(※4) ）
			親法人との支配関係 ^(※6) が5年以内	
	適格組織再編成と同様の要件 ^(※9) に非該当	時価評価対象	欠損金の利用を制限	

- (※2) 含み損益の利用の一部制限：組織再編税制における特定資産譲渡等損失額の制限を踏まえ、開始・加入後の特定資産譲渡等損失については損金不算入、含み益の実現益は投資簿価修正の対象から除く方向で検討されている。
- (※3) 欠損金の利用の一部制限：親法人との間の支配関係が生じた事業年度前に生じた欠損金及び特定資産の譲渡等損失から成る欠損金の利用の制限を内容とする。この結果、資本関係が生じた事業年度以後の欠損金で特定資産譲渡等損失から成る金額以外のものは、SRLYルールの下で利用可能になると考えられる。
- (※4) SRLYルール：欠損金の繰越控除を自己の所得の範囲内に限定するルール。以下同じ。現行制度では特定連結子法人の開始・加入前の欠損金に課されているが、本報告では親法人の欠損金にも課することも検討される一方、親法人の欠損金には課さない案との両論併記となっている。
- (※6) 親法人との支配関係：組織再編税制との整合性を取るため、含み損益・欠損金の取扱いにおいては、支配関係（50%超の資本関係）で判定することとされている。
- (※7) 共同事業性：共同事業要件をグループ内のいずれか一の法人との間で共同事業性があるかどうかにより判定することとされている。
- (※8) このうち、構造的損失発生事業を行う法人については、加入後に発生した欠損金についても損益通算の対象外とされ、SRLYルールが適用される方向で検討される。
- (※9) 適格組織再編成と同様の要件：親法人との間の完全支配関係の継続要件、従業者継続要件及び事業継続要件等とされている。組織再編税制との整合性を取るよう、要件が定められることが予想される。

(3) 離脱時の時価評価

現行の連結納税制度では、連結納税グループから離脱する法人についての資産の時価評価は行われないが、新制度では、離脱する法人がその行う事業について継続の見込みがないなどの場合には、離脱時に資産の時価評価をすることとされ、その評価損益が投資簿価修正の対象とされる見込みである。

体での計算に移行する方向での検討が行われているが（詳細は本報告の別紙参照）、一定の配慮を行うべき項目もある旨が検討されている項目もあり、現状では詳細は不明である。

特に、外国税額控除及び研究開発税制については、現行制度ではグループ全体での計算が行われており、単体での計算よりも控除限度額が拡大する等のメリットがあるケースもあり、それを第一の目的として連結納税制度を選択している企業グループも存在することから、新制度移行時の取扱いは注目に値する。この2つの制度についても、本報告においては、どちらともいったんは法人毎の計算が検討されているが、どちらも「引き続き（企業グループ全体での）調整計算を行うなど、何らかの配慮をすることも考えられる。」と述べられており、グル

4. 個別制度の取扱い

所得の調整計算・税額控除の計算の個別制度の取扱いについては、現行制度では各法人ごとに計算する項目もある一方、グループ全体で計算する項目もある。新制度では単体申告が予定されていることから、可能な限り単

ープ全体の計算が何らかの形で残される可能性もある。

5. 適用

(1) 施行

法改正からグループ通算制度の施行まで、1～2年程度の期間が設けられることが検討されており、その間は現行制度での連結納税制度の適用開始が可能と考えられる。

現行制度と新制度が併存することは適当でないと考えられており、新制度の施行をもって現行制度は終了することが予定されている。

(2) 現行の連結納税制度を適用している場合

現行制度を適用しているグループは、新制度の施行後は、自動的に新制度に移行することとされている。ただし、新制度の施行前に連結親法人が届け出ることにより、新制度に移行しないことができることとされている。

6. 現状における考察

法改正があった場合には、その詳細を確認し、それぞれの企業グループで対応が必要になると思われる。現状では情報が少ないが、例えば以下のような内容が考えられる。繰り返しになるが、最終的には、12月に公表される見込みの令和2年度税制改正大綱及び令和2年3月に成立すると予想される税制改正関連法でご確認の必要がある点にご留意いただきたい。

(1) 現行制度・新制度の新規適用を検討する場合

現行制度を適用していないグループは、1～2年の猶予期間のうちに、現行制度において開始すべきか、それとも新制度施行後に開始すべきか又はいずれの制度も適用しないか、について検討と意思決定が必要がある。

特に、親法人の欠損金については、現行制度では何の制限も無く連結納税に持ち込むことができ、グループ全体の所得と通算できるのに対し、新制度では何らかの制限がかかる可能性があるため、これを有効活用したいと考えているグループは、早急に現行制度での適用開始を検討すべきと考えられる。

(2) 現行制度を既に適用している場合

現行制度を既に適用している場合、新制度施行までに届け出れば新制度に移行しない選択もあることから、新制度移行の影響を確認する必要がある。仮に外国税額控除・研究開発税制におけるメリットが減ってしまうとしても（詳細はまだ分からないが）、グループ内の損益通算のメリットは継続するため、大多数のグループは新制度への移行をするのではないかと予想される。ただし、グループからの離脱予定法人が新制度下では時価評価対象になる見込みの場合など、デメリットが生ずる可能性も零ではないため、グループの状況に応じ詳細検討が必要と考えられる。

また、新制度に移行する場合についても、今後の加入予定法人・離脱予定法人について、現行制度下での加入・離脱とするのが良いか、それとも新制度施行後の加入・離脱とするのが良いかについて、検討が必要になると考えられる。

以上